La solidarietà finanziaria nel contesto dell'Unione europea

Camilla Buzzacchi

Sommario: 1. Obiettivi e metodo. 2. La fiscalità nell'ordinamento europeo. 3. Il fenomeno fiscale e il mercato. 4. Politiche fiscali strumentali ad altri obiettivi. 5. La fiscalità finanziaria. 6. La fiscalità nel settore delle attività digitali. 7. Il graduale avvicinamento tra sistemi tributari nazionali ed europeo: la logica della solidarietà. 8. La solidarietà sul versante della spesa: le politiche regionali. 9. Le prospettive di un bilancio europeo condiviso.

1. Obiettivi e metodo

Il governo delle risorse finanziarie in una chiave solidaristica contraddistingue, nell'epoca presente, gli ordinamenti nazionali dei Paesi europei, ma è legittimo domandarsi se altrettanto avvenga a livello dell'ordinamento dell'Unione europea. La domanda deve essere affrontata con attenzione ai due versanti del fenomeno finanziario: quello delle entrate e quello delle spese.

Per entrambi i profili interessa dunque indagare la presenza di elementi solidaristici, partendo dal presupposto della profonda diversità tra ordinamenti e dunque mettendo in conto l'eventualità che il tasso di solidarietà finanziaria riscontrabile nel sistema sovranazionale sia di gradazione inferiore a quello interno; e che le manifestazioni di tale solidarietà possano assumere connotati inediti e originali, destinati ad aggiungersi a quelli tradizionalmente applicati nei contesti nazionali.

L'obiettivo del presente contributo è dunque quello di sviluppare una riflessione sulle modalità di raccolta delle risorse finanziarie e sulle scelte di spesa nell'ordinamento europeo, al fine di evidenziare i tratti peculiari dei meccanismi ivi operanti e di effettuare un apprezzamento delle manifestazioni di carattere solidaristico che si possano riconoscere.

Il primo versante a cui rivolgere l'attenzione è evidentemente quello della fiscalità, ovvero il più significativo – sul lato delle entrate – per comprendere la misura di sensibilità solidaristica del sistema di flussi finanziari che alimenta il bilancio europeo.

Camilla Buzzacchi, University of Milano-Bicocca, Italy, camilla.buzzacchi@unimib.it, 0000-0003-0145-0508

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Camilla Buzzacchi, *La solidarietà finanziaria nel contesto dell'Unione europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.05, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 57-80, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

2. La fiscalità nell'ordinamento europeo

La politica fiscale nell'ordinamento europeo si distingue nettamente rispetto a quanto si riscontra negli ordinamenti statali, in ragione principalmente del fatto che l'Unione non ha potere impositivo. Il finanziamento del bilancio pubblico non è di natura coattiva, come avviene per la funzione fiscale a livello nazionale: in tale contesto essa è finalizzata ad operare un prelievo attraverso il sistema delle imposte, delle tasse e dei contributi sociali, per sostenere una spesa pubblica fondata anche su politiche sociali redistributive e allocative[1].

Nell'ambiente dell'Unione europea vi è un'attività di raccolta di risorse conferite dagli Stati membri, e dunque non dai contribuenti; nonché di altre entrate, acquisite per effetto di un'azione che non ha i caratteri dell'imposizione tributaria. Nei contesti statali non si può prescindere dalla nozione di «obbligazione tributaria», che implica una dimensione di doverosità e trova la propria giustificazione nell'interesse generale: l'obbligazione fiscale si fonda così su ragioni di vera e propria solidarietà tributaria[2]. Da tale prospettiva discende l'implicazione finalistica del concetto costituzionale di dovere tributario, che è da considerare legato per una specifica funzionalità strutturale alla realizzazione, diretta o indiretta, del principio di redistribuzione del reddito (Lombardi 1967, 358; Antonini 1996, 182; sul tema si rinvia a Buzzacchi, e Pizzolato 2008, 334 sgg.). Ciò è quanto si definisce l'interesse generale della collettività al flusso di risorse tributarie, ovvero l'«interesse fiscale», categoria che insieme alle altre ora richiamate – obbligazione tributaria e solidarietà – non caratterizzano in modo altrettanto distinto la fiscalità dell'ordinamento europeo.

Il bilancio europeo è alimentato da un complesso di entrate 'derivate' tra cui spiccano i dazi sugli scambi con Paesi terzi ed una quota del gettito nazionale dell'imposta sul valore aggiunto (una ricostruzione dettagliata delle risorse proprie, anche in chiave storica, si può trovare in Traversa, e Lotito Fedele 2022). L'attività di raccolta delle risorse non è associata a meccanismi di verifica dell'utilizzo delle risorse e dunque di responsabilità politica, mancando un rapporto diretto tra istituzioni europee e contribuenti, tra i quali interviene necessariamente l'intermediazione statale: vengono così raccolte risorse atte al funzionamento dell'Unione, ma a titolo meramente contributivo (sul tema si veda ampiamente Carinci 2005, 2545 sgg. e Heinemann, Mohl, e Osterloh, 73 sgg.). Gli introiti sono alimentati da norme che conferiscono all'Unione diritti di credito nei confronti degli Stati più che da rapporti di diritto tributario. Si tratta di un fenomeno di 'autosufficienza' finanziaria, fondata su incassi che, al di là del nome utilizzato – «risorse proprie», secondo la decisione del Consiglio 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970 – hanno piuttosto il caratte-

[1] Gallo (2003, 1480) evidenzia la specificità dei modelli fiscali nazionali e la diversità rispetto all'approccio europeo alla fiscalità. Sia consentito rinviare a Buzzacchi 2015.

[2] Cfr. Antonini 1996, 182, e più ampiamente sulla solidarietà tributaria Buzzacchi 2011. Si sostiene che «è proprio incorporando una finalità redistributiva che il dovere tributario viene proiettato nella prospettiva della solidarietà» (così Pezzini 2022).

re di risorse 'derivate', rispetto alla cui provenienza non è possibile esercitare alcun meccanismo di responsabilità politica tipico del rapporto tributario, meno di tutti quello fondato sulla nota regola *no taxation without representation*.

Evidenziato tale carattere derivato della fiscalità europea, un'ulteriore peculiarità emerge in relazione agli obiettivi generali della politica fiscale comunitaria. A questo proposito presenta significativo interesse la comunicazione *La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire* del 23 maggio 2001 (COM[2001] 260 def.): l'azione a cui l'Unione richiama gli Stati è principalmente quella dell'eliminazione degli ostacoli fiscali all'esercizio delle quattro libertà; e quando i regimi fiscali nazionali «vengano utilizzati come strumento per il raggiungimento degli obiettivi in materia di allocazione, ridistribuzione e stabilizzazione, gli operatori economici interessati devono avere un'idea chiara delle conseguenze fiscali». La trasparenza e la semplificazione dei regimi tributari devono dunque permettere agli operatori di valutare le finalità perseguite dagli ordinamenti statali qualora le scelte fiscali si ripercuotano sulle attività produttive e commerciali: si aggiunge che

> mentre è necessario combattere la concorrenza fiscale pregiudizievole in sede di Ue e a livello internazionale, specie all'interno dell'Ocse, e rispettare le disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, un certo livello di concorrenza fiscale all'interno dell'Eu potrebbe essere inevitabile, contribuendo così ad una riduzione della pressione fiscale.

Per quanto concerne la mancanza di un potere impositivo, essa deriva da una scelta che storicamente risale alla fondazione delle tre Comunità[3]: è stata poi confermata dall'Atto unico europeo[4], che ha indicato il settore fiscale tra quelli su cui occorreva intervenire per il completamento del mercato interno; e non è mai stata modificata o integrata nel corso delle molteplici revisioni dei Trattati, nemmeno ad opera della nuova Carta costituzionale europea introdotta dal Trattato di Lisbona, che non compie alcuna rifondazione della specifica materia dei tributi[5].

Fin dal Trattato di Roma la cessione di sovranità sul terreno della fiscalità è stata considerata non necessaria al fine del compimento del mercato interno, e al tempo stesso sono state valutate le rilevanti ricadute politiche dell'uso di tale funzione, che ha sempre rappresentato un'importante leva di consenso e di distribuzione della ricchezza a livello nazionale[6], spingendo dunque gli Stati a conservarla gelosamente per sé (sul punto vd. i saggi di Basilavecchia 2009, 361

[3] Per la ricostruzione della genesi della politica fiscale cfr. Sacchetto 1995, 3 sgg.

[4] In merito alle scelte dell'Atto unico europeo vd. Burgio 1978, 1121 sgg.; Romoli Venturi 1982, 1289 sgg.

[5] In relazione ai riflessi del Trattato di Lisbona cfr. Deffaa 2011, 287 sgg. e Marchessou 2010, 595 sgg.

[6] Secondo un autore, il processo di integrazione europea è stato da sempre messo in difficoltà proprio in conseguenza della «centralità (...) che il concetto di sovranità ha assunto con la formazione degli Stati moderni» (Bizioli 2022, 82).

sgg., e Sacchetto 2000, 801 sgg.). Se, dunque, il presupposto fondamentale da cui muovere è che i Trattati europei non definiscono il fondamento e la natura dell'imposizione tributaria – prospettiva ricostruita da Bizioli 2008, 102 – si può affermare che l'Unione è dotata di politiche fiscali qualora si consideri che essa, benché non sia un soggetto impositore e dunque non possa operare scelte legislative che determinano la struttura del prelievo (cfr. Cordeiro Guerra 2006, 4329 sgg.), riesca ad incidere in vario modo sulla materia in questione (cfr. Basilavecchia 2009, 365).

3. Il fenomeno fiscale e il mercato

Il sistema di fiscalità europeo è concepito ed edificato a partire dall'obiettivo dell'istituzione del mercato comune per il tramite della creazione dell'ambito di libera circolazione delle merci: ciò ha richiesto l'eliminazione delle barriere doganali, e dunque la rimozione di fattori idonei a disincentivare o ad alterare la neutralità delle scelte di allocazione delle risorse produttive degli Stati. Parallelamente a tale processo si è compiuta l'unione doganale basata sulla fissazione di un'unica tariffa da applicare nei confronti dei Paesi terzi: su questo terreno, che incide grandemente sulle politiche fiscali nazionali, si è realizzata una particolare forma di integrazione, qualificata come «negativa».

Ma è stato soprattutto il principio di non discriminazione che ha qualificato la filosofia tributaria dell'Unione. Il criterio è finalizzato ad assicurare un trattamento finanziariamente neutro rispetto alle transazioni commerciali che hanno luogo all'interno del mercato comune: incide in maniera più significativa sulla tassazione indiretta, ma finisce per ripercuotersi anche su quella diretta, svolgendo così un ruolo quanto mai pervasivo. Per effetto del principio di non discriminazione il contesto fiscale dell'Unione è contraddistinto dal paradigma della «neutralità economica», il quale non indica uno dei tanti concetti elaborati dagli economisti in termini generali o in riferimento all'imposizione transfrontaliera, bensì la neutralità comunitaria che, nell'interpretazione della Corte di giustizia, corrisponde al superamento della divisione dei mercati statali al fine di unificarli in un unico mercato comune (in tal senso vd. Bizioli 2008, 137 e Bizioli 2005, 240 sgg.). Esso si traduce nell'obbligo per gli Stati di applicare una fiscalità che deve produrre effetti neutrali, ovvero non generare agevolazioni o al contrario penalizzazioni, che possano distorcere gli effetti delle transazioni commerciali così come regolati dal principio della concorrenza.

Nell'ambito delle disposizioni di carattere costituzionale vi è inoltre da evidenziare il rapporto tra le competenze in materia fiscale ed i principi di sussidiarietà e di proporzionalità sanciti dal vecchio art. 5, TCE ed ora accolti, con maggior dettaglio nella disciplina, dall'art. 5, TUE: il ruolo delle disposizioni fiscali nei Trattati europei è quello di ripartire la competenza fra Unione e Stati membri e di consentire la realizzazione del mercato comune come spazio giuridico senza ostacoli alla circolazione dei fattori produttivi. I due principi richiamati – neutralità economica e sussidiarietà – rappresentano così le 'norme chiave' nel processo di integrazione fra i principi (o valori) sottesi all'imposizio-

ne tributaria statale e quella europea, richiedendo una valutazione comparativa della sede istituzionale ed ordinamentale più adeguata per la realizzazione degli obiettivi comunitari: è evidente, infatti, lo stretto legame che, a livello nazionale, intercorre tra fiscalità e spesa pubblica, per effetto del quale è pienamente giustificato il preponderante esercizio di poteri impositivi da parte degli Stati e si comprende la fisionomia del tutto singolare e quasi impropria della fiscalità europea (si veda Melis, e Persiani 2013, 319 e Bizioli 2008, 106).

Ricostruito l'inquadramento di diritto primario, è ora necessario delineare più precisamente le diverse manifestazioni delle politiche fiscali dell'Unione, che si caratterizzano quali strumenti di raccolta di risorse proprie dell'Unione; quali meccanismi di prelievo funzionali ad obiettivi extrafiscali; infine quali processi di armonizzazione dei sistemi statali di fiscalità.

4. Politiche fiscali strumentali ad altri obiettivi

Vi è un insieme di interventi dell'Unione che incidono sui regimi fiscali degli Stati pur perseguendo finalità di diversa natura: in particolare rilevano l'obiettivo della creazione del mercato attraverso la libera circolazione delle merci – a cui si è già accennato – e quello di una fiscalità nazionale capace di alzare il livello di tutela ambientale. In entrambi i casi si può in qualche misura parlare di fini extrafiscali, se si considera che il fine ultimo dei due regimi non è quello della raccolta di risorse, quanto piuttosto quello dell'edificazione di un mercato in libera concorrenza nel primo caso, e della protezione ambientale nel secondo.

Il riferimento, per una fiscalità connotata da queste finalità, è il documento del 1996 *La politica tributaria nell'Unione europea. Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari* (COM[96], 546 final, 22 ottobre 1996), che ha formulato gli orientamenti che le politiche tributarie nazionali avrebbero dovuto seguire per raggiungere gli obiettivi dell'Unione: tra questi rientravano, ma tuttora rientrano, la «necessità di creare un ambiente fiscale che stimoli l'impresa e la creazione di posti di lavoro e di promuovere una politica ambientale più efficace».

In merito al primo obiettivo, si dichiarava che le disposizioni tributarie avrebbero costituito un elemento importante per la realizzazione del mercato unico, ma che lo sviluppo di quest'ultimo aveva posto determinati problemi per i sistemi fiscali, in particolare per quanto riguardava la protezione delle basi imponibili e la prevenzione della frode e dell'evasione fiscale transfrontaliere. Si auspicavano inoltre interventi in materia di sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e di concorrenza fiscale.

Circa il secondo obiettivo, il ruolo della politica tributaria avrebbe dovuto essere quello di ridurre la pressione sul lavoro, alleggerendo i prelievi per determinate categorie di lavoratori (ad esempio i disoccupati di lunga durata o i giovani in cerca di prima occupazione) per massimizzare gli effetti sull'occupazione. Nell'insieme si puntava a contenere il carico fiscale complessivo, ivi compreso quello che gravava sulle imprese.

In tema di ambiente, si sottolineava quanto fosse essenziale trovare delle soluzioni alle questioni ambientali che offrissero un buon rapporto costi/benefici;

infatti la tassazione, nella misura in cui modifica i prezzi dei beni, poteva rappresentare uno degli strumenti economici idoneo ad incoraggiare uno sfruttamento più equilibrato delle risorse naturali limitate e ad internalizzare i costi esterni di tale sfruttamento. In particolare si osservava che

> le imposte ambientali ('ecotasse') che vengono applicate, ad esempio, sull'utilizzo di risorse naturali limitate e sull'energia, possono essere definite globalmente come l'insieme dei prelievi la cui base ha effetti negativi ben precisi sull'ambiente. Oltre a produrre nuove entrate, queste imposte servono anche ad incoraggiare un cambiamento di abitudini e vengono quindi spesso considerate come un efficace strumento economico di protezione dell'ambiente (COM[96], p. 12)[7].

Il coordinamento che l'Unione riservava e tuttora riserva a sé stessa per conformare la fiscalità degli Stati è dunque volto a perseguire finalità extrafiscali, che vengono raggiunte in prima istanza per effetto di altre azioni nazionali e sovranazionali, ma che possono essere efficacemente conseguiti anche attraverso la leva tributaria.

Una specifica attenzione può essere rivolta alla finalità di tutela ambientale, nella misura in cui essa possa essere considerata una dimensione della solidarietà tipica dell'Unione europea. Essa ha fatto il suo ingresso tra le norme fondamentali dell'Unione a seguito dell'Atto Unico Europeo; con il successivo Trattato di Maastricht l'art. 2, TUE – ora art. 3 nel nuovo Trattato – inserisce tra i compiti della Comunità la crescita sostenibile e non inflazionistica e che rispetti l'ambiente; e infine la revisione di Amsterdam del 1997 conduce al riconoscimento del principio di integrazione – art. 6, TUE, ora art. 11, TFUE – per effetto del quale le esigenze ambientali vengono qualificate come interesse da integrare nella definizione e nell'attuazione delle politiche e nelle azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile.

Il Titolo VII dell'Atto Unico Europeo, dedicato all'ambiente e costituito dai tre articoli 130R, 130S e 130T, è poi transitato nel Titolo XIX del TUE con la nuova numerazione degli artt. 174, 175, 176. Secondo il vecchio art. 174, TCE, ora art. 191, TFUE, la politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga». La successiva disposizione – art. 192, TFUE – dispone una generale potestà normativa dell'Unione che può riguardare anche disposizioni aventi principalmente natura fiscale. In tema di protezione ambientale opera poi il generale meccanismo del ravvicinamento delle legislazioni di cui all'art. 114, TFUE, strumentale all'instaurazione

[7] Si aggiungeva che «l'esperienza acquisita in particolari ambiti, quali quello dell'uso della benzina senza piombo, ha dimostrato che il miglior modo per raggiungere obiettivi ambientali consiste spesso nel combinare questi strumenti fiscali con altri provvedimenti, utilizzati in modo coerente, per modificare i comportamenti».

ed al funzionamento del mercato interno. Vige poi il principio di sussidiarietà, in ragione del quale l'intervento delle istituzioni europee è legittimato solo se più efficace di quello nazionale: gli Stati membri possono pertanto determinare liberamente interventi, anche di natura fiscale, in materia ambientale.

A fianco della cornice posta dai Trattati si è stratificata una produzione normativa di *soft law*, che si è dimostrata strumento particolarmente indicato in ambito fiscale: l'interesse, in questa sede, non si rivolge ai risultati che si sono raggiunti sul terreno della protezione ambientale, ma piuttosto al concetto di tributo e di adempimento all'obbligazione tributaria connesso a questa innovativa linea di intervento europea.

Il documento che ha posto un punto fermo in materia è la comunicazione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico* del 26 marzo 1997 (COM[97], 9 def.), che si propone l'obiettivo di definire il quadro giuridico applicabile agli Stati membri che intendono introdurre tasse e imposte ambientali: l'atto dà completamento a precedenti tentativi della Commissione volti a legittimare gli incentivi fiscali nella politica ambientale, anche in considerazione del fatto che la maggior parte di tali strumenti era già applicata a livello nazionale[8]. Nella comunicazione si riconosce anzitutto che i nuovi strumenti fiscali possono costituire un mezzo per applicare il principio «chi inquina paga»[9], includendo i costi ambientali nella determinazione del prezzo delle merci e dei servizi: gli strumenti fiscali sono infatti considerati incentivi capaci di orientare la scelta dei produttori e dei consumatori verso attività più sostenibili per l'ambiente. Circa il diretto nesso tra tassazione e risultati di protezione ambientale, le tasse e le imposte ambientali funzionano in maniera tale per cui i costi ambientali sono inclusi nei prezzi delle merci e dei servizi. Il risultato atteso è che i consumatori ed i produttori possano essere indotti ad assumere un comportamento più compatibile con le esigenze ecologiche: tuttavia tale risultato deve essere conseguito nel rispetto delle logiche di mercato, e dunque con una valutazione equilibrata dell'entità del prezzo da determinare. Se il meccanismo principale è quello che va ad operare sui consumatori e sui produttori, un effetto non secondario è quello del gettito delle imposte che così si genera, il quale può essere destinato al finanziamento di azioni per la tutela dell'ambiente.

[8] Il primo tentativo di introduzione di una tassa sull'energia risale al 1992, con la presentazione da parte della Commissione della proposta di direttiva del Consiglio COM(92) 226, finalizzata all'istituzione di un'imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia. La direttiva non è poi stata adottata, a causa evidentemente di un approccio non ancora pienamente convinto a livello comunitario. Ma vari Stati membri hanno egualmente proceduto in quella direzione: ha cominciato la Svezia nel 1991 con una *carbon tax* sull'uso di petrolio, carbone, gas naturale, ed altri combustibili inquinanti; e tra il 1991 e il 1999 anche Finlandia, Paesi Bassi, Norvegia, Germania e Regno Unito hanno predisposto una tassa sull'energia. La Commissione ha maturato la medesima sensibilità alla fine del decennio, valutando la creazione di una tassa sull'energia non solo per motivi ambientali, ma anche nella logica dell'armonizzazione dell'imposizione fiscale nel mercato interno.

[9] Principio introdotto dalla Raccomandazione Ocse n. 128 del 26 maggio 1972.

Circa la definizione fornita dalla comunicazione di «tributo ambientale», l'atto impositivo deve avere «una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente». Esso si differenzia poi in due tipologie di tributi: quelli sulle emissioni, ovvero prestazioni pecuniarie direttamente correlate all'inquinamento provocato, reale o stimato; e quelli sui prodotti, applicati alle materie prime e ai fattori produttivi incorporati (Verrigni 2003, 1622). Si tratta di misure idonee ad incidere sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati, e che comprendono tariffe, sussidi, depositi cauzionali, permessi negoziabili: tutti idonei a 'internalizzare' le 'esternalità ambientali' (sul punto vd. Cipollina 2009, 577). L'ambiente risulta utilizzato con una duplice valenza: da un lato esso rappresenta lo scopo del tributo, perché il gettito viene destinato alla sua salvaguardia; d'altro canto esso costituisce oggetto di tutela sulla base di criteri extrafiscali, che derivano da incentivi e da disincentivi. Sotto tale prospettiva si determinano così due tipologie diverse di prelievo: i tributi ambientali veri e propri ed i tributi con funzione ambientale, e in questa seconda categoria la tutela dell'ambiente funge da finalità extrafiscale (cfr. Selicato 2004, 257; vd. anche Gallo, e Marchetti 1999, 116 sgg.), legittimata dal principio «chi inquina paga». Quest'ultimo, in una logica assai singolare rispetto alla tradizione del diritto tributario, rappresenta il parametro generale di imputazione (Verrigni 2003, 1620 sgg.) dei costi della protezione dell'ambiente, e dunque il presupposto del prelievo: i legislatori nazionali procedono poi ad individuare gli strumenti più adeguati – risarcimento del danno, sanzione, tributo, compensazione finanziaria – per ottenere l'effettiva applicazione del principio, in considerazione dei diversi scenari economico-sociali e delle diverse esperienze giuridiche.

La novità significativa è dunque che l'ambiente, o meglio la trasformazione del medesimo, viene collocato all'interno della fattispecie tributaria come base di calcolo del tributo: la finalità generale di quest'ultimo è quella di ridurre la causa inquinante, senza escludere lo scopo di conseguire entrate, da destinare preferibilmente ad interventi che riparino i danni dell'inquinamento (sul tema si veda De Maio 2008, 289 sgg.; e più risalente Stefani 1999, 1493). Ciò determina in qualche misura il superamento del principio della personalità, globalità e progressività dell'imposizione, posto che ogni possibile manifestazione di capacità economica riconducibile al soggetto passivo può essere considerata dal legislatore come indice di capacità contributiva, ovviamente se definita in conformità a criteri accettabili di uguaglianza, razionalità e coerenza; ogni attività di produzione o di consumo dalla quale possano derivare diseconomie esterne può assumere tali caratteristiche, e dunque anche l'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata, poiché essa deve essere considerata un sintomo della capacità economica del soggetto che la compie (su tale particolare configurazione della capacità economica si rinvia a Selicato 2005, 1158).

Il documento del 2001 di Eurostat *Environmental taxes – a statistical guide* presenta un'ulteriore definizione di tassa ambientale, ivi qualificata come «a tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven,

specific negative impact on the environment». Solo l'imponibile – ovvero l'attività a impatto negativo sull'ambiente – viene considerato rilevante al fine della qualificazione del tributo come «ambientale», mentre l'azione incentivante e lo scopo ulteriore della raccolta di un gettito destinabile alla protezione ambientale rimangono elementi esteriori il cui impatto varia in base alle aspettative e ai giudizi della collettività (vd. le riflessioni di Cipollina 2009, 577).

L'intervento europeo di armonizzazione dei quadri normativi degli Stati membri si consolida a partire dalla direttiva 2003/96/CE per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, che istituisce alcuni livelli minimi di imposizione: la direttiva è da collocare nel contesto della politica energetica, ma in virtù del principio di integrazione ha un notevole impatto sull'interesse ambientale. Essa ha previsto ampiamente il ricorso a sgravi ed esenzioni da imposte includendo, tra le altre possibili finalità così perseguibili, anche quella ambientale. Si tratta di un intervento di armonizzazione che incide significativamente sul concetto di «tributo», rispetto al quale si contemplano possibilità di riduzioni e di esenzioni, che non rispondono solo ad esigenze di neutralità rispetto al mercato interno, ma anche ad esigenze di carattere sociale.

Il *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi* (COM[2007] 140 def., 28 marzo 2007) del 2007 ha approfondito la logica dell'utilizzo degli strumenti di mercato (cfr. Villar Ezcurra 2010, 343 sgg.): quelli più comunemente impiegati sono le imposte, le tasse ed i sistemi di permessi negoziabili, la cui giustificazione risiede proprio nella capacità di detti strumenti di rimediare ai fallimenti del mercato in maniera efficiente sotto il profilo dei costi. Per fallimento del mercato si indica una «situazione in cui o il mercato è del tutto inesistente (dato che le risorse ambientali hanno natura economica di beni pubblici) o non riflette in misura adeguata il "vero" costo o il costo sociale di un'attività economica». L'intervento pubblico giustificato in tali casi può essere di carattere amministrativo/normativo, o piuttosto teso a prevedere il ricorso agli strumenti di mercato, che presentano il vantaggio di utilizzare i segnali del mercato per rimediare ai suoi stessi fallimenti. In particolare tali strumenti «riconoscono implicitamente le differenze esistenti tra le imprese e offrono pertanto una flessibilità che consente di ridurre considerevolmente i costi dei miglioramenti ambientali» (COM[2007], p. 3).

L'ultimo profilo di contatto tra disciplina fiscale e obiettivi di protezione ambientale è rappresentato dal ruolo che i sussidi finanziari o gli strumenti agevolativi possono svolgere per indurre ad un uso più rispettoso delle limitate risorse naturali (sul punto vd. Amatucci 2005, 81 sgg.). Due direttive, la prima del 1994 e la seconda del 2001, recanti ciascuna *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente*[10], si sono poste la questione, avviando una politica della Commissione in materia di controllo degli aiuti di Stato a

[10] Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, 94/C 72/03, in GUCE C 72/94, pp. 3 sgg., e Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, 2001/C 37/03, in GUCE C 37/2001, p. 3 sgg.

favore dell'ambiente che possa rispondere alla duplice esigenza di assicurare il funzionamento concorrenziale dei mercati, e di garantire il recepimento delle esigenze di tutela ambientale nella definizione e nell'attuazione della politica di concorrenza, in particolare per promuovere lo sviluppo sostenibile. In tempi più recenti, nel 2008, la Commissione ha preso nuovamente posizione al riguardo con la *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale*[11]: essa si colloca nel quadro dell'obiettivo ambizioso che il Consiglio europeo del 2007 ha posto all'Unione, puntando a ridurre del 20% le emissioni di gas ad effetto serra ed a raggiungere la quota del 20% in materia di energie rinnovabili sul consumo totale dell'Unione per il 2020. Questo accordo, noto per la formula del c.d. «20-20-20», segna un'importante svolta di politica ambientale, strettamente collegata a quella energetica: la Disciplina del 2008 si inserisce in tali politiche, dettando regole nuove in tema di aiuti di Stato. Per quanto concerne quelli erogati in forma di sgravi ed esenzioni fiscali, la novità è quella di istituzionalizzare la percezione, sorta già da tempo, dell'esigenza di una razionalizzazione del sistema impositivo, affinché da un lato colpisca più efficacemente le attività che danneggiano la struttura delle risorse ambientali, e dall'altro riduca l'onere fiscale quando questo potrebbe incidere negativamente sull'occupazione e sugli investimenti: da qui l'opportunità dell'adozione di aiuti statali e sgravi fiscali. La Disciplina del 2008 prevede che le esenzioni statali non vadano ad abbassare ulteriormente il quadro già concordato in tema di tributi ambientali, quello fissato dalla direttiva del 2003, che è il livello più basso di tassazione previsto dalla legislazione comunitaria; inoltre la Disciplina prevede un limite temporale massimo di dieci anni per il godimento di questo regime agevolativo. Le esenzioni sono pertanto idonee a produrre mediatamente effetti sulla salvaguardia dell'ambiente: ci si attende che da un'esenzione per categoria di imprese scaturisca la possibilità di tenere un livello di tassazione comunque alto per tutte le altre imprese, e dunque che sia assicurata la condizione di perseguire obiettivi di tutela ambientale tramite il mantenimento di un'imposta il cui gettito è destinato a tali finalità.

5. La fiscalità finanziaria

La fiscalità europea sta rivolgendosi, negli ultimi tempi, ad ambiti nuovi: a partire dal 2010 l'Unione ha dimostrato interesse e volontà di intervento in un settore particolare, quello delle attività e delle transazioni finanziarie. Il processo di stimolo all'introduzione, a livello nazionale, di imposte su tali fonti di ricchezza è in una fase ancora iniziale, ma poiché il quadro concettuale è stato ormai ben definito, esso merita di essere illustrato: anche perché rivela peculiari analogie con il sistema della fiscalità ambientale, e dunque attesta la tipicità del modello impositivo dell'Unione europea che è in corso di affermazione nei tempi più recenti.

[11] Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale, 2008/C 82/01, in GUUE C 82/2008, pp. 1 sgg. Si rinvia a Buzzacchi 2008, 325 sgg.

Benché la letteratura non abbia posizioni univoche sull'opportunità di questa forma di tassazione[12], negli ultimi anni le istituzioni europee hanno dimostrato molta convinzione nel percorrere la strada dell'imposizione finanziaria. Risale al 2010 la prima comunicazione della Commissione dal titolo *La tassazione del settore finanziario* (COM[2010], 549 final, 7 ottobre 2010) con la quale si sono definite le ragioni a favore di un'imposizione di queste particolari attività. Non a caso il contesto di riferimento è quello della crisi economico-finanziaria, rispetto alla quale questa nuova modalità di imposizione rappresenterebbe un contributo ad un triplice obiettivo. Da un lato tale tassazione sarebbe idonea a migliorare la stabilità del settore finanziario dissuadendolo dal realizzare determinate attività rischiose e facendone, nel contempo, una fonte di entrate. In secondo luogo, le nuove tasse si rivolgerebbero ad un settore che è stato giudicato grandemente responsabile dell'insorgere e della portata della crisi, nonché dei suoi effetti negativi sull'entità del debito pubblico in tutto il mondo: pertanto i prelievi potrebbero configurarsi come un contributo che il settore finanziario, cui alcuni governi durante la crisi hanno prestato un sostegno massiccio, fornirebbe ai sistemi economici, posto che dalle risorse così raccolte si potrebbe ottenere il risanamento dei conti pubblici e la creazione di risorse ausiliarie. E in ultima istanza, poiché la maggior parte dei servizi finanziari nell'ambito europeo è esente dall'imposta sul valore aggiunto, la richiesta di un contributo più sostanziale del settore finanziario ai conti pubblici appare alla Commissione anche un'opzione di equità e di giustizia distributiva (sull'idoneità di questa nuova modalità di tassazione di perseguire obiettivi di giustizia distributiva cfr. Giovannini 2012a, 1147 sgg.).

L'esigenza di reperire mezzi finanziari consistenti nasce dall'incombere di due sfide politiche urgenti, che premono ormai non solo a livello dell'Unione europea ma anche planetario, e alle quali l'Unione intende provvedere con adeguate risposte: si tratta degli obiettivi della protezione del clima e dello sviluppo, i quali richiedono ingenti risorse di bilancio, che secondo l'Unione vanno reperite attraverso nuovi strumenti fiscali. Ecco allora lo stretto collegamento tra tali obiettivi e misure fiscali inedite, per l'adozione delle quali si raccomanda un approccio coordinato per evitare che sistemi nazionali di prelievo fiscale diversi, calcolati su basi imponibili divergenti, possano incentivare l'arbitraggio fiscale e produrre distorsioni allocative tra i mercati finanziari in Europa.

La Commissione ha pertanto proceduto ad avanzare, in tale fase iniziale, una duplice proposta: una tassa sulle transazioni finanziarie (TTF) da esigere sul valore delle singole transazioni, e che dovrebbe applicarsi ad una vasta gamma di strumenti finanziari, dalle azioni alle obbligazioni, dalle valute ai derivati; ed una tassa sulle attività finanziarie (TAF), destinata a colpire profitti e compensi complessivi.

[12] Come posizione a favore si richiama Tanasie, e Marcu 2012, 182 sgg.; mentre esprime perplessità Heinrich 2013, 238 sgg. Posizione contraria ha anche espresso Uppal 2011: a tale saggio è poi seguita una lettera che l'EDHEC-Risk Institute ha rivolto nel 2011 al commissario *Internal Market and Services* Michel Barnier per raccomandare l'abbandono del progetto della Commissione. Varie opinioni emergono dal forum "The Financial Transaction Tax – Boon or Bane?.".

Mentre la prima si applicherebbe ad ogni singolo operatore del mercato finanziario in funzione delle sue transazioni, la seconda si rivolgerebbe alle società: di entrambe nella comunicazione si effettua anche una stima del gettito[13] che esse potrebbero produrre, ma poi è alla tassa sulle attività finanziarie che si dedica maggiore attenzione.

È interessante osservare come per questi strumenti di prelievo si utilizzi un argomento già noto nel settore della fiscalità ambientale: in particolare la TTF sarebbe idonea a mettere in atto il principio «chi inquina paga», il cui meccanismo è quello di internalizzare le esternalità negative potenziali dell'attività del settore finanziario. Infatti una TTF con un'ampia base di applicazione potrebbe contribuire a ridurre le negoziazioni speculative e le transazioni indesiderabili sui mercati. Effettivamente scienziati delle finanze ed economisti concordano ormai nel sostenere in via di principio che la tassazione – a livello dell'Unione europea e anche (solo) nazionale – delle transazioni finanziarie potrebbe svolgere un ruolo altamente positivo ai fini della migliore regolamentazione e razionalizzazione dei mercati finanziari e, soprattutto, ai fini dell'apposizione di un freno all'eccesso di speculazione che si è registrato in questi ultimi anni (Gallo 2013, 44): si tratterebbe di una tassazione 'parapatrimoniale' che graverebbe sulle attività finanziarie e rallenterebbe il volume, via via crescente, degli scambi ad alta frequenza nelle borse effettuati ormai in via automatica (Gallo 2015, 30). Tuttavia nel documento si riconosce come non sia certo che tale misura produrrebbe un aumento di efficienza, e soprattutto si ammette che il rischio è che induca fenomeni di delocalizzazione delle attività di negoziazione, che sarebbero preclusi solo da una generale applicazione in tutte le piazze finanziarie. Ed è forse questa la ragione per cui tale misura non incontra il pieno favore della Commissione: che tuttavia le attribuisce un ruolo assai singolare, quello di rimedio rispetto al fenomeno dell''inquinamento finanziario' (Gallo 2013, 50), quasi che tale imposta fosse una novella *carbon tax* finanziaria a livello dell'Unione europea; che, in più, è idonea a trasferire la pressione tributaria dal lavoro e dall'impresa verso il capitale e verso quelle attività contraddistinte da pesanti esternalità negative (Gallo 2013, 46 sgg.).

L'idea di un prelievo sulle operazioni finanziarie – la ripresa della nota *Tobin tax*, ovvero di quel meccanismo idoneo a «gettare un granello di sabbia negli ingranaggi della finanza», secondo la formulazione originale[14], che del resto doveva riguardare solo il mercato dei cambi e le transazioni valutarie – è stata ulteriormente approfondita dalla Commissione, che ha poi avanzato due proposte di direttiva differenti, a causa del percorso di accoglimento non lineare da parte degli Stati membri. La prima[15] è del 2011 e concerne un sistema comune d'im-

[13] A tale riguardo si rinvia anche alle stime di International Regulatory Strategy Group by London Economics 2013.

[14] Sulle origini della tassazione finanziaria secondo il modello di James Tobin si vedano le considerazioni di Cipollina 2002a, 247 sgg. e Cipollina 2002b.

[15] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 def., 28 settembre 2011. In merito a tale proposta vd. Molinaro 2011, 3457 sgg.; più in generale vd. anche Fregni 2013, 1082 sgg.

posta sulle transazioni finanziarie. Essa ha inteso recare modifica della direttiva 2008/7/CE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali: a tal fine ha prospettato la struttura essenziale dell'imposta sulle transazioni finanziarie (ITF), che avrebbe l'obiettivo di tassare le transazioni lorde prima di eventuali operazioni di compensazione. Per tale imposta si prevede un vasto campo di applicazione poiché mira a coprire le transazioni relative a tutte le tipologie di strumenti finanziari, e dunque potrebbe comprendere strumenti negoziabili sul mercato dei capitali, strumenti del mercato monetario, quote o azioni di organismi d'investimento collettivo e contratti derivati. Il campo di applicazione dell'imposta non sarebbe limitato alle operazioni sui mercati organizzati, ma coprirebbe anche altri tipi di transazioni negoziate fuori borsa; le transazioni con la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali sarebbero invece escluse dal campo di applicazione per evitare ripercussioni sulle possibilità di rifinanziamento degli enti finanziari o sulle politiche monetarie in generale. Nonostante i pareri favorevoli alla proposta espressi nel 2012 dal Parlamento europeo, dal Comitato economico e sociale e dal Comitato delle regioni, si sono tuttavia registrate molteplici riserve da parte degli Stati membri e pertanto nel Consiglio del 22 giugno e del 10 luglio 2012 le divergenze riguardo alla necessità di istituire un sistema comune di ITF a livello dell'Unione ed al principio di un'imposta armonizzata sulle transazioni finanziarie hanno indotto una decisione di diverso segno: basandosi sulla richiesta di undici Stati membri (Belgio, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Austria, Portogallo, Slovenia e Slovacchia), la Commissione ha presentato una proposta al Consiglio al fine di autorizzare una cooperazione rafforzata su tale materia.

Sulla base di tale autorizzazione nel 2013 la Commissione ha proceduto ad avanzare la seconda proposta volta ad attuare una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie[16] che, benché superi la precedente del 2011, ne ripropone però gli obiettivi e ne rispetta i principi essenziali, a cui aggiunge alcuni adeguamenti. Anzitutto non si punta più alla modifica della direttiva del 2008, che deve necessariamente rimanere invariata per gli Stati non coinvolti dalla cooperazione rafforzata; e secondariamente si intende valorizzare l'aspetto anti-evasione fiscale utilizzando in via principale il «principio di stabilimento», e solo subordinatamente ed a completamento il «principio di emissione». In tal modo si ritiene possibile evitare tentativi di evasione, distorsioni e trasferimenti verso altre giurisdizioni, perché agli operatori finanziari risulterà meno vantaggioso trasferire attività e residenze fuori dalle giurisdizioni dell'ITF, in quanto la compravendita di strumenti finanziari sarà in ogni caso imponibile in virtù dell'emissione nell'ambito delle giurisdizioni ITF.

In Italia la l. n. 228/2012 – legge di stabilità per l'anno 2013 – ha cominciato a introdurre una tassazione solo sulle transazioni finanziarie relative ai trasferimenti di azioni, agli strumenti finanziari partecipativi e ai relativi derivati. Un

[16] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

successivo provvedimento di urgenza – il d. l. n. 66/2014 recante *Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale* – ha portato la tassazione al tasso del 26%, prelievo confermato nel 2019 con la legge di bilancio 2019 n. 145/2018: la novità è che si applica un nuovo regime di imposizione unico per le cessioni di partecipazioni effettuate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Tale regime prevede l'assoggettamento del *capital gain* ad imposizione sostitutiva nella misura del 26% per interessi derivanti da dividendi, obbligazioni, interessi attivi bancari e postali, certificati di deposito; e la tassazione con aliquota al 12,50% per i titoli di Stato e similari.

L'Italia appare dunque un contesto giuridico che ha raccolto lo stimolo esercitato dall'ordinamento sovranazionale.

6. La fiscalità nel settore delle attività digitali

Un breve accenno va fatto anche al tentativo posto in essere dalla Commissione di indirizzare gli Stati membri ad avviare sistemi di tassazione delle imprese della *digital economy*: tale prospettiva è stata perseguita anche a livello di Ocse – e forse proprio nel 2021 considerata in termini più realistici e concreti – e dunque è da evidenziare tanto l'intento della Commissione, benché esso continui a trovare resistenze tra i Paesi europei; quanto quello maturato nel più ampio contesto internazionale.

Nella Comunicazione della Commissione del 21 settembre 2017 *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale* è emersa l'importanza di realizzare un sistema tributario che assicuri equità, competitività, integrità e sostenibilità alle imprese operanti nel mercato unico digitale. La Commissione ha allora evidenziato che le imprese possono avere, attraverso le moderne tecnologie digitali, una rilevante presenza economica in uno Stato dell'Unione pur non avendo una presenza fisica sostanziale. Si è auspicato pertanto la realizzazione di una tassazione equa dell'industria digitale attraverso un'impostazione globale e moderna che assicuri equità, competitività, integrità del mercato unico, nonché sostenibilità. Nel marzo 2018 la Commissione ha presentato un pacchetto di proposte, tra cui specificamente due ipotesi di direttiva.

Una prima proposta di direttiva era orientata a introdurre norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa[17]; essa mirava a riformare le norme in materia di imposta sulle società in modo che gli utili potessero essere registrati e tassati là dove le imprese hanno una forte interazione con gli utenti attraverso canali digitali. Una seconda proposta di direttiva[18] era relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali e avrebbe comportato un'impo-

[17] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018.

[18] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

sta temporanea che gli Stati membri avrebbero dovuto introdurre ed applicare a determinate attività digitali che generano utili nell'Unione: l'imposizione si sarebbe applicata esclusivamente alle imprese con un importo totale annuo dei ricavi pari a 750 milioni di euro a livello mondiale e a 50 milioni di euro a livello europeo e il tasso di applicazione dell'imposta sarebbe stato del 3%.

La prima si poneva dunque su un orizzonte temporale più ampio, definendo le norme per la tassazione del reddito prodotto dalle società caratterizzate da una presenza digitale significativa, mentre la seconda prevedeva l'adozione di una soluzione temporanea nel breve termine relativa ad un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali: indubbiamente tale *web tax* era pensata come un'imposta diversa rispetto a quelle sui redditi e sul valore aggiunto. Il nostro Paese, con la legge di bilancio 2018, ha cominciato a configurare una modalità di tassazione capace di effettuare prelievi su questa fonte di ricchezza (Greggi 2018, 211 sgg.): non è qui opportuno approfondire ma è sufficiente evidenziare come questa tematica confermi le sfide fiscali ed extra-fiscali che interpellano il sistema di imposizione dei Paesi a economia avanzata di mercato, raccolti nell'ambiente europeo. Ma ora, anche a livello globale.

Infatti una delle novità più significative, frutto del mutamento di prospettiva a seguito del passaggio emergenziale della pandemia, è quella di un'accelerazione – a livello mondiale – in tema di tassazione dei servizi digitali. Già a marzo 2021 alcuni Stati europei avevano manifestato il loro impegno e la loro disponibilità a raggiungere una soluzione globale consensuale in materia di tassazione internazionale del digitale entro la metà del 2021 nel quadro dell'Ocse: riservandosi di procedere autonomamente nell'ipotesi di un mancato raggiungimento di tale soluzione globale. Nell'ottobre 2021 si è compiuto un ulteriore passo nella direzione già imboccata: Stati Uniti, Italia, Francia, Spagna, Regno Unito e Austria hanno raggiunto l'accordo relativo all'abolizione delle tasse sui servizi digitali: ciò consentirà di ritirare le digital tax nazionali dal 2023, quando entrerà in vigore il nuovo regime su cui è stato raggiunto l'accordo in sede Ocse.

7. Il graduale avvicinamento tra sistemi tributari nazionali ed europeo: la logica della solidarietà

Lo studio del fenomeno impositivo a livello europeo che si è fin qui condotto pare portare ad escludere che nella prospettiva di quell'ordinamento abbia una sua solidità e consistenza la nozione di «obbligazione tributaria», così come evolutasi ed affermatasi nel diritto costituzionale italiano. L'insieme dei principi e delle regole che si deducono dai Trattati e dal diritto derivato prevede sistemi di tassazione nazionali ai quali si richiede che non operino discriminazioni fiscali e che garantiscano la neutralità della propria imposizione rispetto al valore del mercato, e individua nell'armonizzazione lo strumento privilegiato per avvicinare i criteri di applicazione dei tributi[19], pur senza interferire con le scelte nazionali in merito

[19] Si tratta di una tesi sostenuta in particolare da Bizioli 2022.

alla finalità della tassazione e senza alcuna pretesa di pervenire all'uniformità delle legislazioni fiscali. La nozione di «obbligazione tributaria», in tale contesto, non può dirsi assente, ma piuttosto non direttamente rilevante: l'ordinamento europeo non nega né ignora il dovere tributario che le Costituzioni nazionali prevedono, ma non lo recepisce e in più pone dei limiti al suo adempimento, ritenendo che il suo esercizio non debba ledere alcuni principi cardine del mercato interno.

Da questo insieme di tratti così peculiari è emerso il carattere 'negativo' dell'armonizzazione fiscale che, pur essendosi compiuta soprattutto sul terreno dell'imposizione indiretta[20], pare complessivamente contraddistinguere il fenomeno tributario a livello europeo in tutte le sue manifestazioni: la dottrina è ampiamente allineata sul punto[21]. Tuttavia pare in corso di affermazione una lettura diversa del fenomeno fiscale, che si dimostra idonea a configurare in maniera innovativa l'obbligazione tributaria che è parsa finora quasi estranea alla cultura giuridica europea.

L'armonizzazione che sta compiendosi in tema di tributi ambientali, di utilizzo degli strumenti fiscali per favorire una maggiore occupazione, nonché – in forma ancora iniziale – le misure destinate ad applicarsi sulle rendite finanziarie denotano una valenza nuova dell'approccio europeo alla fiscalità, che non si avvicina al modello nazionale dell'imposizione, e tuttavia presenta una qualche misura di valenza solidaristica. Al contrario delle modalità impositive degli Stati, che assolvono primariamente funzioni redistributive, questa nuova fiscalità 'di scopo' non pare produrre risultati di riallocazione ma piuttosto indurre effetti solidaristici seguendo un differente percorso: vengono infatti individuati presupposti inediti della tassazione e perseguite finalità di natura sociale, di cui beneficia la comunità, ma che non prevedono meccanismi redistributivi.

La fiscalità ambientale è forse quella più significativa in relazione all'originalità dei presupposti dei tributi, che si presentano caratterizzati dalla relazione diretta fra il loro presupposto e l'unità fisica – che può essere l'emissione inquinante o la risorsa ambientale – che produce o è idonea a produrre un danno all'ambiente (Gallo, e Marchetti 1999, 120). Il presupposto impositivo è radicalmente nuovo e dà luogo ad una sorta di rivoluzione del concetto di «tributo», caratterizzato da due profili di originalità: anzitutto il bene ambiente non è più collocato all'esterno, bensì all'interno della fattispecie tributaria; e secondariamente l'accento non è tanto posto sulla tutela ambientale quanto piuttosto sul deterioramento dell'ambiente – il danno ambientale – determinato effettivamente o potenzialmente dall'unità fisica. Ciò è quanto è stato definito una vera e propria riforma in senso ambientale dell'intero sistema fiscale (Selicato 2004, 284)[22].

[20] Per un inquadramento dell'armonizzazione delle imposte indirette, si vedano Traversa, e Lotito Fedele 2022, 131 sgg.

[21] Principalmente si rinvia a Boria 2004, 49; e negli stessi termini in Boria 2010, l'intero capitolo XIX.

[22] De Maio (2008, 303) evidenzia come le tasse tradizionali abbiano ad oggetto i fattori del lavoro e del capitale, e al contrario la tassazione ambientale individui quale presupposto un fattore precedentemente ignorato, e lo colpisca inducendo comportamenti virtuosi di produttori e consumatori.

Ma altrettanto innovativo è il concetto della destinazione vincolata del gettito del tributo: una destinazione che può andare a finanziare spese relative proprio all'interesse rispetto al quale è stato individuato il presupposto. Tasse e imposte ambientali, oltre a distinguersi per il fatto di colpire entità fisiche suscettibili di alterare l'equilibrio ambientale, si caratterizzano così anche per la destinazione del loro gettito. Si soddisfa in tal modo un interesse dell'Unione europea che non si qualifica in termini di redistribuzione delle risorse economiche, ma come aspettativa a preservare intatto l'ambiente in quanto patrimonio comune: dunque si promuove comunque un valore di natura sociale, ma differente rispetto alla riallocazione tipica del principio di eguaglianza sostanziale.

Queste più recenti evoluzioni parrebbero riempire di nuovo contenuto la categoria del «tributo»[23] e indirizzarla verso finalità di natura solidaristica e sociale: e di conseguenza parrebbero avvicinare i due sistemi tributari, quello nazionale e quello europeo – che fino ad oggi più che un vero apparato tributario è apparso un «sistema di armonizzazione tributaria» – che, per quanto si è fin qui argomentato, sono stati avvertiti, dalla letteratura e dai destinatari dell'imposizione, come sistemi valoriali lontani se non contrapposti. Benché non si possa ancora sostenere che i due ordinamenti si muovano verso un'identica concezione di tributo, la nozione in via di evoluzione nello scenario europeo sembra idonea a svolgere un'azione complementare e capace di integrare l'apparato teorico del diritto interno. Come si è evidenziato, l'avvicinamento può compiersi ed avanzare nella misura in cui a fondamento dell'imposizione fiscale si radichi il principio della solidarietà, che giustifica la prestazione tributaria in termini di dovere[24], e legittima l'operazione di prelievo rispetto alla capacità contributiva.

Il sistema tributario che deriva da tale lento e graduale processo di avvicinamento è destinato allora a presentare una natura integrata (vd. Bizioli 2008, 142), nella quale convivono finalità distributive, di giustizia fiscale, di neutralità economica e di equità sociale. L'integrazione tra il livello nazionale, mosso dall'eguaglianza sostanziale, e il livello europeo, mosso dal principio di non discriminazione o dell'eguaglianza formale, può dunque intendersi come un fenomeno di completamento reciproco dei due ordinamenti tributari: e ciò, dal punto di vista del sistema giuridico europeo, significa l'assimilazione di una logica solidaristica[25], di cui le recenti proposte in tema di tassazione finanziaria sono una manifestazione eloquente.

[23] Si veda ancora Selicato 2004, 288, e l'ampia letteratura ivi richiamata, in merito alla possibilità di considerare molteplici attività legate a diseconomie esterne come sintomo di capacità economica dei soggetti.

[24] In questi termini comincia a esprimersi la dottrina, si veda Batistoni Ferrara 2004, 5 sgg.; Selicato 2004, 298 sgg.; Gallo 2001, 660 sgg.; e anche la giurisprudenza costituzionale, che con la sent. Corte cost. 21 maggio 2001, n. 156 sull'Irap ha dimostrato un'innovativa apertura anche verso fonti di ricchezza dei soggetti passivi diverse da quelle tradizionali.

[25] Selicato 2010, 557, evidenzia come le tradizioni solidaristico-redistributive degli ordinamenti nazionali siano state finora ampiamente ignorate. Gallo 2015, 33 auspica un federalismo fiscale europeo che sia pure un federalismo competitivo, ma possibilmente con forti profili di solidarismo.

Circa tale completamento, può essere significativo richiamare l'art. 4, TUE, secondo il quale «l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai Trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale»: tale norma fa salve le scelte di valore espresse dalle Costituzioni nazionali[26] e tra queste pare possibile inserire anche quei valori solidaristici che fanno da sfondo all'impianto costituzionale in tema di imposizione fiscale. Il rispetto delle identità nazionali affiora laddove l'Unione addita agli Stati percorsi di utilizzo della leva fiscale che non operano effetti di riallocazione delle risorse, ma concorrono per altre vie a finalità di carattere sociale: l'impressione è che l'ordinamento europeo cominci a dimostrarsi permeabile al valore della solidarietà delle Costituzionali nazionali, che nel suo delinearsi nel diritto europeo non conduce a modelli identici a quelli degli Stati – tassazione su fonti di ricchezza tradizionali quali redditi, lavoro e capitali – ma individua attività nuove[27] rispetto alle quali introduce modalità di contribuzione destinate a finalità inedite[28], quali quelle di natura extra-fiscale o la promozione di comportamenti virtuosi.

Si può dunque osservare che se da un lato non pare assolutamente prevedibile che la fiscalità europea possa assumere i connotati e le caratteristiche della fiscalità interna, ed anzi si possa addirittura temere che la forza dell'obbligazione tributaria risulti indebolita per effetto di una concezione dei tributi come vincolo alla neutralità degli scambi, d'altro canto si ravvisano i segnali di una modalità nuova di intendere la funzione fiscale, che potrà nel futuro validamente integrare l'impostazione tradizionale del fenomeno impositivo nell'Unione.

8. La solidarietà sul versante della spesa: le politiche regionali

Si possono ora concludere le riflessioni rivolgendo l'attenzione al lato della spesa.

Il bilancio europeo è destinato a coprire le spese di funzionamento degli apparati europei, ma soprattutto ad alimentare quei fondi attraverso i quali si realizza la politica regionale comunitaria: può quindi ritenersi che l'Unione europea sia un soggetto con una propria politica di spesa.

A questo si può aggiungere che le risorse che l'Unione europea raccoglie, e che indirizza a finanziare programmi europei, sono molto spesso accompagnate da contestuali procedure di cofinanziamento a livello nazionale, che attestano

[26] Sul punto si rinvia a Cartabia 2005, 565.

[27] A parere di Giovannini 2012b, 177 sgg., il tributo sulle attività finanziarie costituirebbe un fattore di differenziazione e discriminazione qualitativa volto a trasferire la pressione tributaria dal lavoro e dall'impresa verso il capitale e verso quelle attività contraddistinte da pesanti esternalità negative. Gallo 2015, 32, propone ad esempio per il futuro sistema fiscale europeo un prelievo sulla trasmissione di dati informatici.

[28] A titolo di esempio in merito alla possibilità di istituire una tassa sulle transazioni finanziarie, l'economista Majocchi (2013), ha proposto che il gettito di questo tributo vada ad alimentare un Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione.

un meccanismo potenzialmente virtuoso: quello di un coinvolgimento di due livelli istituzionali – quello sovranazionale e quello nazionale – nella distribuzione di risorse ai territori.

La finalità di solidarietà e di omogeneizzazione è dunque realizzata per effetto di interventi finanziari – attraverso fondi a finalità strutturale – che vedono il coinvolgimento dell'Unione nell'erogazione delle risorse e il coinvolgimento di Stati e articolazioni territoriali nel loro utilizzo. Si tratta di un sistema di interventi di natura redistributiva: le disomogeneità riscontrabili nel processo di distribuzione delle risorse sul territorio degli Stati membri hanno costituito il presupposto di una precisa azione delle istituzioni comunitarie, da concretizzarsi attraverso un'attenuazione delle sperequazioni economiche e di sviluppo (sia consentito rinviare a Buzzacchi 2005, 217 sgg.).

Circa la dimensione 'sociale' della coesione, essa va intesa come intervento nei confronti dei soggetti 'deboli' e dunque come attenzione per le problematiche ed i ritardi di sviluppo non solo economici, bensì sociali: e dunque attenzione ed intervento laddove vi sia arretratezza di varie realtà sotto profili quali quello della formazione scolastica e professionale, della accessibilità a servizi quali quello sanitario e quelli sociali. Lo «sviluppo armonioso» postulato nel preambolo del TFUE coniuga insieme il corretto funzionamento delle «attività economiche» ed il «miglioramento del tenore e della qualità della vita» dell'art. 162 relativo al Fondo sociale europeo, ovvero obiettivi della sfera economica e di quella sociale, la cui combinazione è presupposto ormai riconosciuto dell'armoniosità, dell'equilibrio e della sostenibilità dello sviluppo.

La dimensione sociale comunitaria, intesa nella sua ampia accezione di eguale soddisfacimento di diritti, economici e sociali, è chiamata così a confrontarsi con le regole e con le logiche della concorrenza e del libero mercato, e richiede un bilanciamento di valori; ed in tal modo le ragioni dell'efficienza e dello sviluppo economico devono necessariamente coniugarsi con quelle della crescita armoniosa dei territori, comprensiva di tutti quegli aspetti che denotano una nozione ampia di sviluppo (i temi sono stati trattati nei saggi: Buzzacchi 2018b, 1 sgg., e Buzzacchi 2018a, 1 sgg.).

Pregi di questa azione dell'Unione europea sono dunque la valorizzazione delle iniziative che provengono dalle istanze locali e sociali, in una prospettiva di sussidiarietà, che è uno dei principi su cui l'ordinamento europeo si regge; nonché l'assegnazione di risorse in presenza di progetti che si dimostrino idonei a creare crescita di valore, tanto economico quanto sociale. La solidarietà che si manifesta da queste dinamiche si presenta indubbiamente assai differente da quella tipica degli ordinamenti nazionali, indirizzata a dare soddisfacimento a diritti costituzionali: la sua peculiarità è quella di operare a favore di processi di valorizzazione di singoli territori o di singoli contesti sociali, nei quali si investe per un maggior benessere e per il miglioramento dello sviluppo.

Si può effettuare qualche osservazione sulla programmazione europea conclusasi nel 2020 (Sumiraschi 2017, 53 sgg.; Centurelli 2017, 75 sgg.), perché essa ha presentato alcune peculiarità: indubbiamente è stato decisivo il ruolo che la politica di coesione ha svolto nel periodo della crisi economico-finanziaria,

che ha inciso sulle condizioni e sul contesto economico in cui l'azione pubblica di riequilibrio è stata impostata. Essa è stata calata in uno scenario perturbato, ed in risposta a questa situazione destabilizzata tanto la Commissione quanto i Paesi più colpiti hanno adottato misure di riprogrammazione, per incrementare il co-finanziamento dell'Unione europea e definire progetti idonei a fornire una risposta più rapida e mirata alle esigenze. I finanziamenti europei hanno così finito per avere una portata specificamente macroeconomica, mettendo a disposizione – in un passaggio di drastica riduzione dell'investimento pubblico – risorse per progetti d'investimento in molte aree dell'Unione europea. La politica di coesione ha fornito mezzi consistenti per gli investimenti pubblici nella maggior parte dei Paesi meno sviluppati: in Slovacchia, Ungheria, Bulgaria e Lituania il volume finanziario del Fesr, Fse e Fondo di coesione ha avuto una funzione rilevante nell'attutire l'impatto della crisi e nel frenare la caduta degli investimenti pubblici, perché settori vitali per la crescita futura, soprattutto nelle aree meno sviluppate d'Europa, hanno potuto essere sostenuti con continuità. Venendo meno un quadro macroeconomico equilibrato, la politica di coesione è stata spesso adattata a politica anticiclica – quale non dovrebbe essere, rappresentando invece un complesso di strumenti per affrontare problemi strutturali di medio periodo – insufficiente a controbilanciare il declino degli investimenti pubblici e incapace di garantire la necessaria flessibilità e tempestività all'intervento pubblico. Piegati a questi scopi, i fondi strutturali hanno dimostrato il pregio di non essere inflessibili, poiché la riprogrammazione delle risorse è possibile ed è stata largamente praticata negli ultimi anni per adattare i programmi operativi ai nuovi scenari. Tali considerazioni vengono effettuate per poter dare evidenza a quanto è avvenuto in Italia, dove al contrario si è rimasti fedeli alla logica della politica strutturale.

E del resto i documenti programmatici approvati dalle Regioni italiane – i POR – dal 2014 in avanti hanno mostrato una risposta abbastanza pronta e vivace alla politica europea di finanziamento, contrariamente a quanto era emerso nel ciclo di programmazione precedente: le Regioni hanno in gran parte formulato previsioni che hanno aperto spazi per molteplici soggetti, pubblici e privati, e per intercettare risorse europee e nazionali utili per avviare progetti conformi alle finalità proprie della programmazione comunitaria per l'Italia, poi sancite dall'Accordo dell'ottobre 2017 in attuazione dell'art. 14 del Regolamento Ue 1303/2013.

9. Le prospettive di un bilancio europeo condiviso

Ma poi una nuova e ben diversa crisi ha colpito l'Unione – e la comunità mondiale nella sua interezza – e ha determinato un radicale cambio di passo nelle politiche oggetto di queste riflessioni: l'emergenza pandemica ha condotto le istituzioni europee al varo di alcuni strumenti di assistenza finanziaria che nell'anno 2020 sono apparsi ormai irrinunciabili per sostenere i sistemi economici e sociali degli Stati membri in situazioni di difficoltà, generate dall'epidemia del virus Covid-19.

La programmazione per il nuovo ciclo finanziario 2021-2027 era già in corso[29] quando sono sorte esigenze di entità ben diversa, che hanno posto gli Stati di fronte a nuove scelte, con riferimento alla prospettiva di un bilancio condiviso. Come si è argomentato, già prima dell'emergenza sanitaria aveva acquistato evidenza la circostanza che la politica di coesione avesse svolto un ruolo di notevole rilevanza nel periodo della crisi economico-finanziaria. Ma a partire dal marzo 2020 lo straordinario sforzo dei Paesi dell'Unione per irrobustire i propri sistemi sanitari e la risposta alla pandemia in termini di prestazioni di cura, nonché l'impegno per sostenere contesti economici e sociali provati dal blocco delle attività produttive e dalla disoccupazione, hanno accelerato i tempi in vista del perseguimento di una prospettiva su cui si dibatteva da anni, e che la drammatica impellenza del contagio ha dimostrato ormai non più rinviabile. Con non poche difficoltà si è dunque messo in cantiere il varo di un intervento finanziario europeo dall'entità considerevole ma soprattutto – ed è ciò che più conta – da collegare a un sistema di garanzie fornite da un bilancio europeo di nuova concezione: ovvero un bilancio finalmente condiviso tra gli ordinamenti, capace di rispondere rispetto a volumi di risorse che i mercati presteranno agli Stati, e che questi ultimi restituiranno potendo contare sul livello sovranazionale come «prestatore di ultima istanza».

Così è avvenuto già dalla fine del 2020, quando hanno preso il via le prime emissioni di obbligazioni dello strumento SURE per preservare i posti di lavoro e proteggere i lavoratori. E poi ancora da metà del 2021 sono seguite altre emissioni: il 15 giugno la Commissione europea ha emesso i primi bond per raccogliere i fondi per il *Next Generation*, il dispositivo finanziario per sostenere i sistemi economici nazionali in affanno. Sono stati raccolti sul mercato 20 miliardi di euro tramite un'obbligazione decennale in scadenza il 4 luglio 2031. L'esecutivo europeo ha sottolineato con orgoglio come si sia trattato della più grande emissione di obbligazioni istituzionali in Europa, della più grande transazione istituzionale a tranche unica e del più grande importo raccolto. Da ottobre sono infine partite le emissioni di *green* bond: titoli con scadenza nel 2037 e destinati a raccogliere un importo di 12 miliardi di euro per il finanziamento di progetti di carattere ambientale.

Lo scenario di totale discontinuità rispetto al passato pare essere il coerente compimento del disegno di integrazione europea e l'avanzamento nella direzione di una crescente solidarietà: dalla quantificazione delle risorse e dagli obiettivi che si individueranno come meritevoli di finanziamento sarà possibile pronunciarsi – tra qualche anno – sull'effettiva portata del processo e sulla direzione che prenderà la vocazione 'solidaristica' dell'Unione. Ma già da ora non sembra esagerato affermare che la condivisione del bilancio rappresenta il traguardo – a lungo temuto dagli Stati e, pertanto, tenacemente ostacolato – che può aprire a

[29] La dottrina aveva già avviato la riflessione a riguardo: cfr. Simonato 2017, 1 sgg. Ma nuova letteratura ha accompagnato le misure straordinarie: si rinvia, tra i molti contributi, a Bartolucci 2021, 154 sgg. e Cipriani 2021, 5 sgg.; Colombini et al. 2021, pp. 358 sgg.

nuove manifestazioni della solidarietà sul piano finanziario, con l'auspicio che esso si colleghi ad altre ed ulteriori espressioni di solidarietà – in tema di diritti delle persone – che dalla prima non possono andare disgiunte.

Riferimenti bibliografici

Amatucci, F. 2005. "Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1: 81-90.

Antonini, L. 1996. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè.

Bartolucci, L. 2021. "Le reazioni economico-finanziarie all'emergenza Covid-19 tra Roma, Bruxelles e Francoforte." *Rivista trimestrale di diritto dell'economia* 1: 154-219.

Basilavecchia, M. 2009. "L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea." *Rivista Diritto Tributario* 1: 361-400.

Batistoni Ferrara, F. 2004. "La capacità contributiva al giorno d'oggi." *Bollettino tributario d'informazioni* 1: 5-8.

Bizioli, G. 2005. "Imposizione e Costituzione europea." *Rivista Diritto Tributario* 3: 233-259.

Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: Cedam.

Bizioli, G. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 81-95. Firenze: Firenze University Press.

Boria, P. 2004. *L'anti-sovrano*. Torino: Giappichelli.

Boria, P. 2010. *Diritto tributario europeo*. Milano: Giuffrè.

Burgio, M. 1978. "La politica fiscale della C.E.: bilancio e prospettive." *Diritto e pratica tributaria* 1: 1121-1155.

Buzzacchi, C. 2005. *Dalla coesione all'eguaglianza sostanziale. Il percorso comunitario*. Milano: Giuffrè.

Buzzacchi, C. 2008. "Aiuti di Stato in forma di incentivi ed esenzioni fiscali: il nuovo paradigma della politica ambientale europea." *Diritto dell'Economia* 2: 325-355.

Buzzacchi, C. 2011. *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*. Milano: Giuffrè.

Buzzacchi, C. 2015. "Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)." In *Digesto Discipline Pubblicistiche*, 293-318. Torino: Utet.

Buzzacchi, C. 2018a. "Coesione, welfare innovativo e risorse europee: la politica sociale della Regione Piemonte." *Diritti regionali. Rivista di diritto delle autonomie territoriali* 3: 2-26.

Buzzacchi, C. 2018b. "Vincoli europei di bilancio e politiche sociali delle Regioni." *Diritti regionali. Rivista di diritto delle autonomie territoriali* 1: 485-515.

Buzzacchi, C., e F. Pizzolato. 2008. "Doveri costituzionali." In *Digesto Discipline Pubblicistiche: Aggiornamento III*, 319-339. Torino: Utet.

Carinci, A. 2005. "La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente." *Rassegna tributaria* 2: 543-563.

Cartabia, M. 2005. ""Unità nella diversità": il rapporto tra la Costituzione europea e le costituzioni nazionali." *Diritto dell'Unione europea* 3: 583-611.

Centurelli, G. "L'attuazione della programmazione dei fondi strutturali 2014-2020: riflessioni, novità e prospettive." *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 1: 75-86.

Cipollina, S. 2002a. "Profilo della de-tax." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2: 244-267.
Cipollina, S. 2002b. "Profilo della de-tax." *Società Italiana di Economia Pubblica-Working Papers* 128: 1-22.
Cipollina, S. 2009. "Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale." *Rivista di diritto finanziario e della scienza delle finanze* 4: 567-593.
Cipriani, L. 2021. "Covid-19 e finanza Ue. Il "recovery fund" e le altre misure a confronto come piano di rinascita per l'Europa." *Rivista Trimestrale di Diritto dell'Economia* 1: 5-31.
Colombini, G., Pinto F., Manzetti V., e V. Brigante. 2021. "Bilancio pubblico, ambiente e amministrazione: equilibri difficili in emergenza nel diritto pubblico italiano." *Rivista AIC* 2: 358-378.
Cordeiro Guerra, R. 2006. "Politica fiscale della CE." In *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. Cassese, 4329-4338. Milano: Giuffrè.
Deffaa, W. 2011. "New Impetus for EU Taxation Policy." *Intereconomics* 5: 287-296.
De Maio, G. 2008. "La "tassa che passa"... se tutela salute e occupazione." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1/2: 289-320.
"The Financial Transaction Tax – Boon or Bane?." *Intereconomics* 2, 2012: 76-103.
Fregni, M. C. 2013. "Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea." *Rassegna tributaria* 5: 1061-1085.
Gallo, F. 2001. "Imposta Regionale sulle attività produttive (IRAP)." In *Enciclopedia del diritto: Aggiornamento V*, 657-686. Milano: Giuffrè.
Gallo, F. 2003. "Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea." *Rassegna tributaria* 5: 1473-1492.
Gallo, F. 2013. "Mercati finanziari e fiscalità." *Rassegna tributaria* 1: 21-50.
Gallo, F. 2015. *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione europea*. Napoli: Editoriale Scientifica.
Gallo, F. e F. Marchetti. 1999. "I presupposti della tassazione ambientale." *Rassegna tributaria* 1: 115-148.
Giovannini, A. 2012a. "Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo." *Rassegna tributaria* 5: 1131-1150.
Giovannini, A. 2012b. "Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni finanziarie: un appunto." *Rassegna tributaria* 1: 169-182.
Greggi, M. 2018. "La web tax e le sue radici costituzionali." *Quaderni costituzionali* 1: 211-214.
Heinemann, H., Mohl P., e S. Osterloh. 2009. "Who's afraid of an EU tax and why? – revenue system preferences in the European Parliament." *The Review of International Organizations* 1: 73-99.
Heinrich, M. 2013. "Steuer(n) in die richtige Richtung? Betrachtungen zur Finanztransaktionssteuer." *Wirtschaftsdienst* 4: 238-242.
International Regulatory Strategy Group by London Economics. 2013. *The Impact of a Financial Transaction Tax on Corporate and Sovereign Debt*.
Lombardi, G. 1967. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffrè.
Majocchi, A. 2013. *La priorità: il Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione*. Centro Studi sul Federalismo, 9 dicembre 2013.
Marchessou, P. 2010. "Le conseguenze fiscali del trattato di Lisbona." *Rassegna tributaria* 3: 595-602.
Melis, G. e A. Persiani. 2013. "Trattato di Lisbona e sistemi fiscali." *Diritto e pratica tributaria* 2: 1-267.

Molinaro, G. 2011. "L'Unione europea propone l'introduzione di un'imposta sulle transazioni finanziarie." *Corriere tributario* 42: 3457-3462.
Pezzini, B. 2022. "Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 40-56. Firenze: Firenze University Press.
Romoli Venturi, G. 1982. "Imposte e tasse (Diritto comunitario)." In *Novissimo digesto italiano: Appendice III*, 1289-1306. Torino: Utet.
Sacchetto, C. 1995. "Politiche comunitarie, VII. Politica Fiscale." In *Enciclopedia giuridica: Volume XXIII*, 1-6. Roma: Treccani.
Sacchetto, C. 2000. "L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria." Intervento al convegno *I Settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2-3 luglio 1999.
Selicato, P. 2004. "La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario." *Rivista di diritto tributario internazionale* 2/3: 257-304.
Selicato, P. 2005. "Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"." *Rassegna tributaria* 4: 1157-1172.
Selicato, P. 2010. "Impresa europea e fisco: il nodo dell'integrazione." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1/3: 545-558.
Simonato, A. 2017. "Integrazione europea e autonomia regionale: profili giuridici della "governance" multilivello e politiche di coesione 2021/2027." *Federalismi* 21: 1-27.
Stefani, G. 1999. "Finalità e limiti della tassazione ambientale." *Bollettino tributario d'informazioni* 20: 1493-1499.
Sumiraschi, C. 2017. "La sfida della programmazione comunitaria: i Programmi Operativi 2014-2020 alla prova dell'attuazione." *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 1: 53-73.
Tanasie, A. e N. Marcu. 2012. "The New Perspectives On The Tobin Tax. Could It Provide Any Support For The Euro-Area?." *Revista Tinerilor Economişti (The Young Economists Journal)* 18: 182-188.
Traversa, S., e S. Lotito Fedele, "La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 118-142. Firenze: Firenze University Press.
Uppal, R. 2011. *A Short Note on the Tobin Tax: The Costs and Benefits of a Tax on Financial Transactions*. EDHEC-Risk Institute.
Verrigni, C. 2003. "La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali." *Rassegna tributaria* 5: 1614-1657.
Villar Ezcurra, M. 2010. "Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1: 344-358.